

UNIVERSIDAD DEL SALVADOR

MAESTRIA EN TRIBUTACION

TESIS: BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR, SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LA RENTA.

AUTOR: ARAUJO, LUIS FERNANDO.

TUTOR: KERN, JUAN RICARDO.



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

INDICE

1. CONCEPTO DE RESIDENCIA. P. 3-17.

- a) Criterios de imposición. P.3.
- b) Factores utilizados para determinar la residencia de una persona física. P.5.
- c) Criterios utilizados para determinar la residencia en las personas jurídicas. P.5.
- d) La equidad buscada por el concepto de residencia. P.7.
- e) Marco legal – tributario. P.9.
- f) Criterios utilizados por otras legislaciones para determinar la residencia. P.17.

2. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. P. 18-68.

- a) Definición. P.18.
- b) Fundamentos y motivos de porque se gravan las actividades realizadas por estos sujetos. P.19.
- c) Tratamiento otorgado por la Legislación Tributaria Argentina. P.20.

Análisis de los diferentes beneficios que alcanza la normativa vigente. P. 20.

- Intereses pagados a beneficiarios del exterior por créditos de cualquier origen y naturaleza. P.20.
- Transferencia de tecnología. P.29.
- Explotación en el país de derechos de autor. P.36.
- Sueldos, honorarios y otras retribuciones abonadas a personas que actúan en transitoriamente en el país. P.36.
- Locación de bienes muebles. P.37.
- Transportes internacionales. Operaciones con contenedores, fletes, fletamentos y alquiler de contenedores. P.37.
- Agencias de noticias internacionales. P.39.
- Cesiones de seguros a compañías del extranjero. P.40.
- Productores, distribuidores o intermediarios (películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de radio y televisión, telex, etc.). P.40.
- Honorarios u otras remuneraciones recibidas del o en el exterior. P.41.
- Alquiler de inmuebles ubicados en el país. P.42.

- Sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas del exterior. P.43.
- Otras ganancias no previstas. P.44.

Agentes de retención. P. 44.

- Definición. P.44.
- Agentes de retención su responsabilidad. P.46.
- Retención en carácter de pago único y definitivo. P.47.
- Excepciones al régimen de retención. P.48.
- Oportunidad en que se debe practicar la retención. P.49.
- Pago del impuesto por cuenta de un tercero. P.49.
- Normas reglamentarias de la determinación, ingreso e información de la retención (rg 2529/4110/738/739/740). P.50.

Tratamiento brindado por la jurisprudencia. P. 56.

3. CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION. P. 69-89.

- a) Doble imposición. P.69.
- b) Definición de convenio. P.73.
- c) Sustento y valor legal de los convenios firmados por nuestro país. P.74.
- d) Convenios vigentes para evitar la doble imposición internacional suscriptos por Argentina. P.75.
- e) Condiciones para acreditar que los sujetos del exterior se encuentran comprendidos dentro del convenio. RG 3497. P.76.
- f) Análisis del modelo de convenio de la OCDE, en lo referente a los beneficiarios del exterior. P.78.

Clasificación de rentas y forma de tributación según el modelo de convenio. P. 79.

Análisis de la imposición de las rentas según el modelo de convenio. P. 81.

4. CONCLUSIONES. P. 90-94.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS. P. 95-96.

CONCEPTO DE RESIDENCIA.

Criterios de imposición

La norma jurídica es el medio de obtención de voluntades para alcanzar, mediante comportamientos humanos, lo deseado por los titulares de aquellas voluntades. Por ello el legislador, al crear un tributo, debe cumplir con la enumeración de los distintos conceptos que originarán la vinculación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, ya que la materia tributaria es muy amplia y es necesario acotar el campo de sujeción.

Para ello, el hecho imponible, deberá contener una estructura tal que posibilite la diferenciación de los distintos elementos que lo conforman. Este hecho imponible podrá estar compuesto de dos aspectos, uno subjetivo, que es sobre quién va a recaer la obligación tributaria, el titular de ese comportamiento, y otro objetivo relacionado con determinadas condiciones materiales, temporales, cuantitativas y espaciales.

“La fuerza vinculante de la obligación tributaria puede generarse por medio de dos principio, uno objetivo –fuente territorial-, y otro subjetivo – tales como la residencia, el domicilio o la nacionalidad-, que tratan de abarcar una soberanía fiscal, reflejada por los hechos ocurridos bajo su jurisdicción e ilimitada por los acontecimientos desencadenados fuera de su territorio” (Wolfsohn: 1997, 966).

“El primero de ellos considera el lugar donde se genera la renta para proceder a su gravabilidad (fuente), cuyo fundamento es quien en la economía de un país extraño en el que se ha establecido participa de forma análoga a como lo hacen los nacionales de dicho Estado, debe quedar sometido al impuesto en la misma medida que dichos nacionales a las leyes aplicables a los sujetos económicos del país. Es decir que el derecho a exigir tributos se fundamenta en la pertenencia de la actividad o bien gravado a la estructura económica de un determinado país” (Wolfsohn: 1997, 966).

El segundo toma en cuenta características personales, tales como la nacionalidad, el domicilio o residencia para la imposición de las rentas, criterios que vienen dados por la propia norma impositiva o por la legislación de fondo, y que pueden variar entre un criterio puramente formal con contenido social, como lo es el domicilio, hasta el criterio de la nacionalidad de contenido político.

El criterio de la nacionalidad surgió como consecuencia de concebir a la obligación fiscal como derivada de la pertenencia a un Estado. Ya el impuesto a las ganancias prusiano de 1891 especificaba que: “los contribuyentes por el impuesto sobre la renta son los súbditos prusianos” con una extensión de dos años luego del abandono del domicilio en este territorio. De esta manera, no se trata de la utilización de la nacionalidad como punto de conexión, sino que a falta de otro elemento para saber si una persona es o no residente en un Estado determinado, se entenderá que reside donde sea nacional.

Los países que aplican el principio de la renta mundial utilizan, además del criterio de la residencia, el criterio de la fuente para gravar a los no residentes de ese Estado que realizan alguna actividad en su ámbito territorial. Esto significa que el criterio de la residencia siempre se aplica combinado con el de la fuente.

Determinar la residencia resulta sumamente importante porque de ella derivan algunas consecuencias que pueden beneficiar o no al contribuyente, tales como:

- 1- Al ser residente se expone a una responsabilidad tributaria ilimitada;
- 2- El residente no se expone a las retenciones sujetas para los beneficiarios del exterior;
- 3- Accede a los beneficios o liberaciones de las leyes nacionales;
- 4- Accede a los acuerdos internacionales para evitar la doble imposición o accede a los beneficios suscriptos en tratados aun mayores, como puede ser el de la Unión Europea.

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Factores utilizados para determinar la residencia de una persona física

- 1- La vivienda en un hogar;
- 2- El lugar donde la esposa e hijos viven;
- 3- El lugar de trabajo;
- 4- El lugar de interés económico y social;
- 5- El período de presencia;
- 6- El permiso de residencia;
- 7- La nacionalidad;
- 8- La intención.

Estos elementos marcan cierta conexión entre el contribuyente y la jurisdicción respectiva, que junto con el “animus vivendi” deben reflejar pautas delimitadoras de la preferencia a considerarlo residente.

Criterios utilizados para determinar la residencia en las personas jurídicas

Todas las legislaciones diferencian a las sociedades nacionales de las extranjeras, si es nacional se tuvo que haber constituido y registrado o constituido y organizado en el país; pero a veces la sede social juega un elemento importante.

En cambio para las sociedades extranjeras se pueden aplicar los siguientes criterios:

- a) El criterio de la incorporación implica que la sociedad es reconocida si se constituye según la ley del lugar donde se realizan las formalidades de constitución, es decir en el lugar donde se creó (legislación norteamericana).
- b) El criterio de la dirección central y poder de control, importa una residencia en sentido limitado donde se encuentra la dirección central y el poder de control. Por lo general, el control corresponde a los administradores que ejercen una función dirigente y gestionan los asuntos de la sociedad en el nivel más alto, pero no pertenece a los accionistas.
- c) El criterio de la sede efectiva o administrativa, en el que se considera a la sociedad residente donde tiene su sede social, entendida ésta como el lugar donde se ejercen la administración y la dirección centrales y en donde se encuentra la dirección superior y el control de la sociedad.
- d) El criterio de la dirección efectiva, porque puede pasar que una sociedad tenga su sede social en el exterior y su dirección efectiva en el país. Para el caso argentino, el Código

Civil establece en su art. 44 que el domicilio de las personas jurídicas pertenece al lugar donde funcionen sus direcciones o administraciones principales (complementado por el art. 90 del mismo Código)

- e) Otro criterio generalmente utilizado es la inscripción en un país de la oficina principal de dirección (o “head office”).
- f) También puede establecerse el criterio de la actividad principal o lugar donde se manifiesta de modo exterior y efectivo su actividad, no obstante que los lugares de explotación con frecuencia pueden ser varios.
- g) El del lugar de residencia o nacionalidad de los accionistas mayoritarios que controlan la sociedad (el control).
- h) El criterio del domicilio a los fines de determinar la residencia societaria, sobre todo utilizado en los países de América Latina.
- i) Por último, el criterio de las circunstancias, donde se trata fundamentalmente de elementos relacionados con la dirección efectiva de la sociedad, tales como el lugar donde se realizan las actividades de dirección, el lugar donde se encuentra el edificio que alberga la oficina principal, lugar donde está la contabilidad central, lugar donde se establece el balance o lugar de reunión de las asambleas de accionistas.

“Todas estas posibilidades nos dan una idea de las modalidades de conexión compleja, que resulta de más de un punto de conexión entre la norma del tributo tales como la conexión subsidiaria, a la que se acude en defecto de utilización de la primaria, la conexión alternativa, cuando se prevén dos o más conexiones igualmente aptas para producir el mismo efecto (tales como el domicilio fiscal, lugar de constitución o dirección efectiva) y la conexión acumulativa, si se establece la verificación simultánea de dos o más puntos de conexión para que se produzca el efecto jurídico previsto” (Wolfsohn: 1997, 974).

La equidad buscada por el concepto de residencia

“El concepto de residencia es técnicamente más complejo que el de fuente, y se sostiene que el primero de ellos contempla en forma amplia a los principios de equidad y neutralidad” (Wolfsohn: 1997, 969).

“Equidad porque grava de una mejor forma la capacidad contributiva del sujeto y neutralidad porque al imponer la carga tributaria en todo el mundo en tanto tenga residencia, no infiere en las decisiones de los individuos. Decía Macón que debe lograrse eficiencia y neutralidad: a nivel internacional, cuando a un inversor le da lo mismo invertir en un país que en otro porque el impuesto es el mismo (garantizado por el principio de la residencia) y a nivel nacional para recibir inversiones neutrales” (Wolfsohn: 1997, 969).

En realidad los países prefieren la neutralidad nacional asegurada por el principio de la fuente, siempre que los impuestos sean iguales en todos los lugares y a condición de que todos los países lo utilicen, pero esto es imposible. Además, si fuera utilizado por todos, no se generaría la doble imposición, siempre y cuando se entienda por fuente el mismo concepto.

Haciendo un poco de historia, la aparición del principio de la fuente en nuestro medio latinoamericano fue consecuencia de las I Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Montevideo 1956), donde se propugno por su utilización en forma exclusiva. Pero algunos años más tarde, las IV Jornadas de ese mismo Instituto permitieron utilizar el principio de la fuente con otros criterios de imposición con el fin de realizar una política fiscal que atraiga las inversiones extranjeras y no cree estímulos a la transferencia de capitales nacionales al exterior.

Luego en 1975 las VII Jornadas de Caracas recomendaron la utilización del principio de la fuente en forma integrada con el de domicilio.

Se puede observar que con el correr del tiempo se fue produciendo un remplazo en la forma de captar los ingresos de las personas, pasándose de la pertenencia económica a la pertenencia jurídica. En la actualidad, la globalización de los negocios seguramente llevará a que se tomen en cuenta más los criterios subjetivos que los objetivos.

En nuestro país la reforma producida por la Ley 24073 llevó a modificar el artículo 1° de la Ley del Impuesto a las Ganancias, aplicando el criterio de renta mundial, por lo que

pasaban a grabarse todos los beneficios originados en nuestro país y en el resto del mundo, en tanto las personas sean residentes.

Se puede expresar que lo aconsejable es la utilización combinada de los dos conceptos, como lo hace nuestra legislación actual, aplicando el concepto de residencia para los residentes y el de la fuente para los no residentes. Atenuando la doble imposición internacional a través de los convenios y mecanismos que permitan tomar como pago a cuenta del impuesto, el tributo abonado en el extranjero. Lográndose de esta forma la equidad y neutralidad buscadas.



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Marco legal – tributario

Enfoque doctrinario.

Existen como antecedentes de la regulación del concepto de residencia en nuestro ordenamiento jurídico, el dictamen (DATJ) 5/80 y su antecesor 117/72, junto con una ley general de migraciones y de fomento de la inmigración (L. 22439). Esta ley y su reglamento determinaban tres categorías para los extranjeros que permanecen en nuestro territorio, tales como los residentes permanentes (donde existe un propósito de establecerse definitivamente), los residentes temporarios (el ánimo aquí demuestra una permanencia determinada) y los residentes transitorios (en el caso de tránsito en el país).

Por otro lado la Real Academia Española define a la residencia como la acción y efecto de residir, es decir, estar establecido en un lugar, en tanto que el domicilio es la morada fija y permanente. Según Busso, domicilio es el lugar que la ley fija como asiento o sede de la persona, para la producción de efectos jurídicos.

“La doctrina fiscal no ha creado un concepto correspondiente de domicilio, limitándose a señalar que a los efectos tributarios aquél no siempre coincide con el civil y ello porque la legislación establece ciertas normas específicas al respecto. Para Campoamor, el domicilio fiscal no se encuentra en el lugar donde se tiene el deseo de vivir y la familia, sino donde la persona desarrolla la actividad o trabaja” (Wolfsohn: 1997, 970).

Nuestro Código Civil define al domicilio real de las personas como “el lugar donde tiene establecido el asiento principal de su residencia y de sus negocios” y al de origen como “el lugar del domicilio del padre, en el día del nacimiento de sus hijos”.

Por otra parte se puede decir que si una persona tiene varias residencias, su domicilio es el lugar donde tenga la familia. En el caso en que no tuviera familia el del principal establecimiento. Asimismo, se establece en el artículo 90 de dicho código el domicilio legal como “el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente”.

A contraposición del real, el legal es forzoso, ya que viene por la normativa, invariable en tanto perdure el hecho que lo crea y a veces ficticio porque puede no coincidir con el domicilio verdadero.